GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31724C
Inscrit le 26 novembre 2012

Audience publique du 4 juillet 2013

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 17 octobre 2012 (n° 28949 du rôle)
dans un litige l'opposant à
des bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés ...
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, d'impôt sur la fortune, d'établissement de la valeur unitaire et de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31724C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 26 novembre 2012 par Maître Pierre ELVINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... s.à r.l., ayant son siège social à …, représentée par son gérant actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 17 octobre 2012 (n° 28949 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation des bulletins suivants, tous émis par le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette le 25 mars 2009 :

1. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2001,
2. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2002,
3. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2003,
4. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2004,
5. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2005,
6. Bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006,
7. Bulletin de l'impôt commercial communal 2001,
8. Bulletin de l'impôt commercial communal 2002,
9. Bulletin de l'impôt commercial communal 2003,
10. Bulletin de l'impôt commercial communal 2004,
11. Bulletin de l'impôt commercial communal 2005,
12. Bulletin de l'impôt commercial communal 2006,

13. Bulletin de l'impôt sur la fortune 2002,
14. Bulletin de l'impôt sur la fortune 2003 et 2004,
15. Bulletin de l'impôt sur la fortune 2005,
16. Bulletin de l'impôt sur la fortune 2006 et 2007,
17. Bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2002,
18. Bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2003,
19. Bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2005,
20. Bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2006,
21. Bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2007,
22. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2001,
23. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2002,
24. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2003,
25. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2004,
26. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2005,
27. Bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2006,
28. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2001,
29. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2002,
30. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2003,
31. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2004,
32. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2005,
33. Bulletin de base d'assiette de l'impôt commercial communal 2006,
34. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2001,
35. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2002,
36. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2003,
37. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2004,
38. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2005,
39. Bulletin de la ventilation de la base d'assiette globale 2006,

a dit qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation et a rejeté la demande en obtention d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse, tout en mettant les frais à sa charge ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 20 décembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 21 janvier 2013 par Maître Pierre ELVINGER pour compte de la société ... s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pierre ELVINGER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 mars 2013.

La société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après « *la société ...* », fit l'objet d'un contrôle fiscal de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes au cours de l'année 2008, contrôle dont les conclusions furent matérialisées dans un rapport de révision datant du 19 janvier 2009, ci-après « *le rapport* ».

Ce rapport et les projets d'imposition établis en conséquence pour les années 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 et 2006 furent communiqués par l'administration des Contributions directes à la société ... par courrier du 22 janvier 2009 et la société ... adressa par

l'intermédiaire de son conseil juridique en date du 13 février 2009 une prise de position afférente à l'administration des Contributions directes.

Le bureau d'imposition Luxembourg …, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit le 25 mars 2009 à l'attention de la société ... pour chaque exercice fiscal concerné chaque fois un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « *IRC* »), un bulletin de l'impôt commercial communal (ci-après « *ICC* »), ainsi que des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2001 à 2006, des bulletins de l'impôt sur la fortune pour les années 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, des bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2002, au 1.1.2003, au 1.1.2005, au 1.1.2006 et au 1.1.2007, des bulletins de la base d'assiette de l'ICC pour les années 2001 à 2006 et des bulletins de ventilation de la base d'assiette globale pour les années 2001 à 2006, les bulletins IRC, ICC et d'établissements de la valeur unitaire relatifs aux années d'imposition 2001 et 2004 étant en fait des bulletins rectificatifs de bulletins précédemment émis.

Les différents bulletins portèrent sur les redressements, respectivement les majorations suivantes : … LUF pour l'année 2001, … € pour l'année 2002, … € pour l'année 2003, … € pour l'année 2004, … € pour l'année 2005 ainsi que … € pour l'année 2006.

La société ... fit adresser par son mandataire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre ces bulletins par lettre du 19 juin 2009.

A défaut de réaction lui parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 août 2011, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins lui adressés, par lequel elle critique notamment le rapport de révision à la base des divers bulletins.

Par jugement du 17 octobre 2012, le tribunal reçut le recours principal en réformation en la forme, mais le rejeta comme non fondé, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, écarta la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société ... et condamna cette dernière aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 26 novembre 2012, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 17 octobre 2012.

En premier lieu, elle rappelle que des bulletins, entre autres, de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2001 à 2004 avaient déjà été émis par le bureau d'imposition le 6 décembre 2006. Les bulletins entrepris, pour autant qu'ils portent sur ces mêmes années, s'analyseraient partant comme des bulletins rectificatifs émis sur base du § 222 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». L'émission de bulletins rectificatifs serait cependant soumise à la double condition que la prescription ne soit pas encore acquise et que l'administration puisse faire valoir des faits nouveaux. En se référant à la position du tribunal suivant laquelle les faits nouveaux invoqués par le bureau d'imposition n'auraient pas consisté dans la connaissance déjà obtenue par ce dernier le 6 juin 2005 quant à l'état et la nature de la comptabilité de la société à responsabilité limitée ..., ci-après désignée par la « *société ...* », mais dans le résultat de la procédure de révision, le premier acte afférent, à savoir l'engagement de la procédure de révision, se serait situé à un moment où, à la fois, la prescription aurait déjà été acquise pour ces exercices et le bureau d'imposition n'aurait disposé d'aucun autre élément nouveau à partir du 6 juin 2005.

Quant à la condition de l'existence de faits nouveaux, l'appelante fait valoir qu'il faudrait que ce fait nouveau existe et qu'il ne suffirait pas que l'administration recherche un fait qu'elle ne connaît pas encore ou prétend ne pas connaître. Or, les faits nouveaux prétendument révélés par le rapport de révision seraient en réalité ceux que le bureau d'imposition aurait déjà connus dans le cadre de l'imposition de la société .... En effet, le bureau d'imposition aurait adressé le 25 avril 2005 à la société ... une demande en obtention des livres et bons de caisse de l'année 2003 et la société ... aurait répondu le 6 juin 2005 en remettant non pas le livre de caisse et les bons de caisse, mais la « *copie des listings de la caisse de l'année 2003* » avec la précision que ces « *listes sont établies sur base des recettes journalières enregistrées et des dépenses effectuées et annexées aux documents transmis au comptable* ». Ces documents correspondraient exactement aux constatations faites dans le rapport de révision du 19 janvier 2009 par rapport à l'appelante et le bureau d'imposition aurait émis, après avoir obtenu la réponse du 6 juin 2005, à l'égard de la société ... les bulletins de l'année 2003 et à l'égard de l'appelante les bulletins pour les années 2001 à 2004 sans procéder à des majorations de revenus par rapport aux déclarations respectivement introduites. Le réviseur aurait cependant retenu dans le rapport de révision du 19 janvier 2009 que les constatations relatives au défaut d'une comptabilité régulière donnant lieu à une taxation seraient valables pour les sociétés ..., ..., ..., ainsi que la société à responsabilité limitée ... et la société ...-..., tout en précisant que les cinq restaurants exploités par ces sociétés appartiendraient directement ou indirectement à la même personne.

L'appelante ajoute encore que le bureau d'imposition aurait demandé à l'égard de la société ... le même rapport de révision que pour les autres sociétés, mais que cette société aurait cessé son activité de restauration en août 2004 et repris une autre activité et qu'elle n'aurait apparemment pas fait l'objet d'une révision.

L'appelante déduit à partir de ces éléments que le bureau d'imposition aurait eu connaissance dès l'année 2005 des procédés comptables appliqués par toutes les sociétés susvisées et qu'il se serait même dispensé de demander aux autres sociétés les mêmes renseignements qu'à la société .... Dès lors, ces éléments ne pourraient pas être qualifiés comme faits nouveaux, l'affirmation du délégué du gouvernement relative à l'impossibilité pour le bureau d'imposition compétent de découvrir les faits correspondants dans le cadre de la procédure d'imposition se trouvant ainsi contredite par lesdits éléments.

Relativement à la condition que la prescription ne doit pas encore être acquise, l'appelante estime qu'il serait surprenant que le tribunal ait admis que des impositions supplémentaires ayant retenu des majorations de recettes auraient pour effet de rendre applicable le délai de prescription de dix ans et elle considère que ce ne serait pas l'émission d'un bulletin rectificatif ou d'un bulletin retenant une majoration de recettes qui pourrait justifier l'application de la prescription décennale, mais que ces bulletins devraient être justifiés par les deux conditions du § 222 AO, à savoir des faits nouveaux et l'absence d'écoulement de la prescription. En outre, le délai de prescription quinquennal devrait trouver application en l'espèce.

Le § 222 AO dispose comme suit :

« *(1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel*

bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist (...) ».

Au vœu de cette disposition, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs de bulletins formels émis après l'instruction du cas d'imposition et ayant fixé des cotes d'impôt notamment si la double condition que des faits ou moyens de preuve justifiant une majoration de la cote d'impôt ou des bases d'imposition fixées parviennent nouvellement à la connaissance de l'administration après l'émission des bulletins originaires et que le délai de prescription ne soit pas encore écoulé.

En ce qui concerne la première condition, il y a lieu de rappeler que la notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt originaire sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.

Par rapport à l'exigence du caractère « *nouveau* » du fait ou de l'acte en question par rapport à l'imposition initiale, ce n'est pas la prise de connaissance antérieure du fait ou de l'acte par une quelconque subdivision de l'administration compétente qui permet de dénier à ce fait ou acte le caractère nouveau. En effet, sous peine d'imposer une charge organisationnelle disproportionnée à l'administration, il y a lieu d'admettre qu'un fait ou acte concernant le contribuable visé doit avoir été, au moment de la prise des décisions d'imposition originaires, à la connaissance de la subdivision de l'administration qui est concrètement compétente pour l'imposition du contribuable faisant l'objet d'une imposition rectificative et plus particulièrement à la connaissance des personnes responsables pour l'imposition du contribuable concerné (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO-Kommentar*, § 222, Anm. 7 ; TIPKE-KRUSE, RAO, édit. 1961, § 222, Anm. 13). Or, l'aveu de l'absence d'un livre de caisse et de bons de caisse et de leur remplacement par des « *listings de la caisse* » dont les listes seraient « *établies sur base des recettes journalières enregistrées et des dépenses effectuées et annexées aux documents transmis au comptable* », véhiculé par le courrier susvisé du 6 juin 2005, a été fait par la seule société ..., entièrement étrangère au cas d'imposition sous examen, et aucun élément contenu dans ledit courrier ou autrement communiqué – de manière documentée – au responsable pour l'imposition de l'appelante ne permet de conclure que l'existence d'une pratique similaire de la tenue de sa caisse par l'appelante aurait été indiquée aux personnes responsables du bureau d'imposition. Par voie de conséquence, ces éléments communiqués au bureau d'imposition en relation avec le seul cas d'imposition de la société ... ne peuvent pas être considérés comme ayant été connus dans le cadre du cas d'imposition de l'appelante avant l'émission des bulletins d'impôts originaires pour les années 2001 à 2004.

Il y a lieu d'ajouter que ces éléments ne représentent pas l'ensemble des faits nouveaux à la base des impositions rectificatives litigieuses, mais qu'ils ont été largement complétés par les faits révélés par la procédure de révision, à savoir l'absence de factures et des données de la caisse enregistreuse prouvant les recettes quotidiennes en numéraire, données ayant été systématiquement et quotidiennement détruites, ainsi qu'une incohérence entre les achats de denrées et les recettes.

Contrairement à l'argumentation afférente de l'appelante, les faits nouveaux au sens du § 222 AO ne doivent pas avoir été constatés préalablement à l'exécution du contrôle sur place. En effet, celui-ci constitue une des mesures d'instruction possibles en vue de la détermination correcte des bases d'imposition et peut partant valablement conduire à la découverte de faits non connus antérieurement et pouvant être pris en compte dans le cadre

de la fixation des bases d'imposition. Dès lors, des éléments factuels révélés seulement dans le cadre d'un tel contrôle exécuté même après l'émission des bulletins originaires peuvent être admis comme étant nouveaux dans la mesure où ils ne doivent pas être considérés comme ayant été connus du bureau d'imposition compétent au moment de l'émission des bulletins originaires.

Dans ces conditions, l'argumentation de l'appelante tendant à voir dénier la qualité de faits nouveaux aux éléments pris par le bureau d'imposition comme justification afin de procéder aux impositions rectificatives pour les années 2001 à 2004 laisse dès lors d'être justifiée.

Relativement à la seconde condition d'application du § 222 (1) n° 1 AO tenant au défaut d'écoulement du délai de prescription, les premiers juges ont relevé à bon escient qu'en matière d'impôt sur le revenu, le régime de la prescription est régi, non pas par les dispositions de l'AO, mais par celles de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, ci-après la « *loi du 27 novembre 1933* », telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, qui, compte tenu de son libellé amendé, étendu et modifié, est à considérer dans son ensemble comme postérieure en date à l'AO, même analysée sous le couvert de sa loi confirmative du 27 février 1946 concernant l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux (cf. trib. adm. 27 mai 1998, n° 10208 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 412 et autres références y citées).

L'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, dans la teneur lui conférée par la loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, dispose comme suit : « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

Pour les prescriptions extinctives visées, la prescription quinquennale constitue dès lors la règle, tandis que la prescription décennale, conditionnée par un défaut de déclaration ou par une imposition supplémentaire du chef de déclarations incomplètes ou inexactes, avec ou sans intention frauduleuse, représente l'exception.

Or, en l'espèce, les impositions rectificatives des années 2001 à 2004 sont fondées sur le caractère inexact ou incomplet des déclarations d'impôt relatives à ces années de l'appelante en ce que le rapport de révision du 19 janvier 2009 a conclu au caractère irrégulier des comptabilités soumises avec lesdites déclarations et à l'existence de recettes non déclarées et que le bureau d'imposition s'est fondé sur ces éléments pour émettre les bulletins rectificatifs du 25 mars 2009. Dans la mesure où le délai de prescription joue tant pour l'établissement que pour le recouvrement de l'impôt, le délai étendu de dix ans doit pouvoir servir à l'établissement de l'impôt et aux opérations d'instruction préalables y relatives pour toute sa durée, de manière que l'exécution d'un contrôle sur place plus de cinq ans après la fin de l'année d'imposition en cause peut encore valablement conduire à l'applicabilité de la prescription décennale si le caractère inexact ou incomplet de la déclaration d'impôt se trouve établi à travers ce contrôle sur place.

Par voie de conséquence, l'administration pouvait se prévaloir valablement du délai de prescription de dix ans en l'espèce, de manière que la prescription n'était acquise par rapport à aucun des exercices 2001 à 2004 et que le bureau d'imposition pouvait légalement émettre à l'égard de l'appelante des bulletins d'impôts rectificatifs pour ces années sur base du § 222 (1) n° 1 AO.

Après avoir estimé que ce serait à tort que le tribunal a soulevé d'office la question de la renonciation aux prescriptions, l'appelante conteste ensuite la validité de cette renonciation telle que signée par son représentant légal en ce qui concerne certaines des années d'imposition en cause.

Etant donné néanmoins qu'au vœu des développements ci-avant, le délai de prescription de dix ans, et non pas celui de cinq ans invoqué par l'appelante, doit trouver application en l'espèce pour toutes les années d'imposition en cause et que ce délai n'était encore révolu pour aucune desdites années au moment de l'émission des bulletins déférés, l'argumentation de l'appelante relative à une prescription en principe déjà acquise du fait de la validité contestée de la renonciation à la prescription laisse d'être pertinente et doit être rejetée comme telle sans devoir être examinée plus en avant.

L'appelante critique ensuite la décision du tribunal de rejeter sa comptabilité comme étant irrégulière à défaut de livre de caisse journalier en faisant ainsi abstraction du fait que le bureau d'imposition se serait satisfait des détails fournis par la société ... quant à la même question et qu'aucune procédure de révision n'a été entamée à l'égard de cette dernière société. L'appelante considère qu'il serait inadmissible que la comptabilité d'une autre société dont les parts sont détenues par la même personne que ses propres parts soit reconnue comme valable par l'administration tandis que sa propre comptabilité et celles d'autres sociétés du même groupe, tenues de manière identique, soient qualifiées comme irrégulières.

La Cour rejoint cependant entièrement l'analyse exhaustive opérée par les premiers juges quant aux obligations comptables en relation avec une caisse en numéraire, motivation à laquelle la Cour renvoie expressément. Il y a seulement lieu de rappeler que les §§ 162 à 165 AO imposent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond, que la comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle, et qu'elle est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise. Comme les premiers juges ont judicieusement retenu, le § 162 (7) AO impose la tenue d'un registre reprenant journellement les écritures de caisse (« *Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden* ») et cette obligation est définie de manière plus générale à l'article 10 du Code de commerce, selon lequel « *toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double. Toutes les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux spécialisés. Dans ce dernier cas, toutes les données inscrites dans les journaux spécialisés sont introduites, avec indication des différents comptes mis en mouvement, par voie de centralisation dans un livre centralisateur unique* », étant précisé qu'un livre de caisse, journal destiné à retracer journellement les mouvements en espèces, constitue un tel journal spécialisé tel que préconisé par cette disposition. Les écritures doivent être appuyées par des pièces justificatives qui doivent être conservées afin de permettre l'examen de la validité des enregistrements et des pièces justificatives à leur base. Les premiers juges ont encore rappelé à juste titre que tous ces documents tombent dans le champ de l'obligation de conservation décennale des pièces comptables.

Il convient encore de rappeler que le réviseur a retenu dans le cadre de son rapport que « *tout livre de caisse fait défaut. En effet, d'après les affirmations des responsables de la société, un livre de caisse renseignant les entrées et les sorties de fonds n'a pas été tenu. Les recettes n'ont pas été annotées le jour au jour, bien que la société dispose d'un système adapté à gérer simultanément et les commandes faites et la facturation. Les données*

collectées au cours d'une journée par ce système informatique ont été détruites systématiquement le jour suivant. Cette façon d'agir est d'autant plus condamnable que la société révisée réalise ses recettes essentiellement au comptant (numéraire et cartes de crédit). Les dispositions du code de commerce et de la loi générale des impôts ont été sciemment violées, ce qui enlève au réviseur tout moyen de contrôle en la matière. Il en va de soi que la société ne dispose non plus de preuve des recettes déclarées. La plupart des écritures comptables ne comportent pas de libellé. Ainsi il est très difficile à retracer les opérations comptabilisées » ainsi qu'en ce qui concerne plus particulièrement le livre et les documents de caisse qu' « *un livre de caisse en due forme n'a pas été tenu. Les données de la caisse enregistreuse étant anéanties à la fin de chaque journée, il n'existe pas de documents et pièce à l'appui prouvant les recettes effectivement réalisées. Les responsables de la société ont communiqué les recettes journalières en numéraire par simple annotation d'un montant sur une feuille jointe aux pièces à l'appui relatives aux dépenses au comptant. Les recettes encaissées par cartes de crédit ou chèque-repas n'ont pas été communiquées expressément à la fiduciaire* ».

De même, en ce qui concerne la comptabilisation des recettes, le réviseur a retenu que « *sur base des recettes en numéraire communiquées par les responsables de la société à la fiduciaire celle-ci a dressé un « Rapport de caisse » (fichier Excel). À part des recettes en numéraire, ce rapport reprend également les dépenses au comptant ainsi que les versements en banque. Les versements en banque y sont inscrits à la date de l'extrait de banque. Le rapport de caisse n'étant pas dressé au jour le jour, mais avec un grand retard, ne reprenant pas les recettes réalisées en leur intégralité et ne renseignant pas pour toutes les opérations à leur juste date ne peut pas tenir lieu de livre de caisse. D'autre part le réviseur n'a pas trouvé de rapport direct entre le rapport de caisse et les opérations comptables y afférentes. Ainsi les recettes en numéraire n'ont pas été comptabilisées au jour le jour, mais en un montant unique à la fin de chaque exercice. Qui plus est, pour certaines années, les recettes en numéraire comptabilisées ne correspondent pas aux recettes en numéraire reprises aux rapports de caisse* (…) ».

Par voie de conséquence, le contrôle sur place auprès de l'appelante a permis au réviseur de constater de manière non utilement contestée que l'appelante n'a tenu aucun livre de caisse, à savoir un registre retraçant au jour le jour les mouvements en espèces de la caisse, ni conservé le moindre document justificatif relatif aux recettes en numéraire, lesquelles constituent pourtant l'essentiel de ses recettes, qu'elle a détruit des factures et les bandes des caisses enregistreuses et qu'elle a effacé quotidiennement la mémoire des caisses enregistreuses.

Si l'appelante se prévaut certes de l'existence d'un rapport de caisse retraçant prétendument les recettes journalières enregistrées et les dépenses effectuées, les constats faits par le réviseur tels que ci-avant relatés, l'absence d'un suivi journalier des mouvements en espèces et le défaut de toute pièce justificative des montants inscrits dans ce relevé doivent nécessairement emporter, comme retenu à juste titre par les premiers juges, que ledit rapport de caisse ne constitue pas un livre de caisse conforme au § 162 (8) AO, de manière qu'au vu des défauts de la comptabilité de l'appelante affectant une partie substantielle de ses recettes, cette comptabilité doit être qualifiée comme irrégulière.

Dans ces conditions, le bureau d'imposition était en droit d'écarter la présomption de véracité rattachée par le § 208 (1) AO à une comptabilité régulière et de fixer les bases d'imposition pour les différentes années d'imposition en cause par la voie de la taxation sur base des conclusions du rapport de révision.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par le renvoi, par l'appelante, à l'attitude prise par le bureau d'imposition à l'égard de la société ... ayant tenu sa comptabilité selon des modalités similaires. En effet, la réponse aux questions dudit bureau d'imposition fournie par la société ... le 6 juin 2005, indiquant l'existence non pas d'un livre de caisse et de bons de caisse, mais de « *listings de la caisse de l'année 2003* » avec la précision que ces « *listes sont établies sur base des recettes journalières enregistrées et des dépenses effectuées et annexées aux documents transmis au comptable* », est loin de traduire toute l'étendue des irrégularités de la comptabilité tenue par l'appelante. En outre, un contribuable ayant tenu une comptabilité gravement irrégulière ne saurait se prévaloir légalement du fait que l'autorité compétente n'a pas donné d'autres suites à une inexécution similaire de ses obligations comptables par un autre contribuable afin d'énerver la validité des mesures d'investigation entamées à son encontre et de la taxation de revenus opérée sur cette base, le défaut de suites à l'égard d'un contribuable ne pouvant délier l'administration de sa mission légale de fixer correctement l'impôt à l'égard des autres contribuables, même s'ils font partie d'un même groupe de sociétés.

L'appelante déclare maintenir ses critiques des bases de calcul retenues et renvoie à ses développements afférents contenus dans la requête introductive de première instance.

Il convient cependant de relever que la Cour est saisie dans la limite des prétentions des parties, telles que concrétisées à travers les moyens invoqués dans leurs requête ou mémoires. Il s'ensuit que sauf l'hypothèse des moyens à soulever d'office, la Cour n'est pas amenée à prendre position par rapport aux moyens qui ne figurent pas dans les conclusions d'appel, en sorte qu'elle n'est pas tenue de répondre aux conclusions de première instance auxquelles renvoient simplement les conclusions d'appel.

En effet, l'appel étant nécessairement dirigé contre un jugement, les conclusions de première instance prises à l'encontre de l'acte administratif voire des actes administratifs déférés au fond ne sauraient valoir *ipso facto et ipso jure*, par référence, comme moyens d'appel, étant donné que par essence elles ne sont pas formulées par rapport au jugement de première instance non encore intervenu au moment où elles ont été prises (Cour 8 avril 2008, n° 23953C, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 814).

Les contestations de l'appelante quant aux bases de calcul retenues dans le rapport de révision sont partant à écarter, étant donné que les premiers juges ont pris position quant à tous les volets y relatifs mis en avant par l'appelante et que celle-ci n'a point énervé les motivations afférentes en formulant une quelconque critique quelque peu concrète à leur encontre.

C'est par rapport à sa demande en nomination d'un expert indépendant appelé à se prononcer sur un certain nombre de faits que l'appelante conteste son rejet par le tribunal au motif que cette demande ne rencontrerait pas l'obligation imposée au contribuable taxé de rapporter la preuve des faits réduisant la charge d'impôt et qu'elle ne serait pas conforme à l'article 351 du Nouveau code de procédure civile (NCPC). L'appelante soutient que l'objet de cette demande résiderait précisément dans l'établissement d'éléments complémentaires alors que ceux déjà établis seraient insuffisants pour prouver les faits invoqués. En outre, elle conteste le renvoi, par le tribunal, à l'article 351, alinéa 2 NCPC et le reproche lui adressé d'une carence dans l'administration de la preuve en ce qu'elle aurait aisément pu établir ses marges réelles par la production des factures et des relevés des caisses enregistreuses, l'appelante estimant que cette position reviendrait à confondre les deux phases de la procédure en l'espèce, à savoir dans un premier temps celle de la remise de pièces critiquées comme insuffisantes et dans un deuxième temps la contestation du rapport de révision, et à priver le contribuable concerné du droit de se défendre contre la taxation en ce que les faits

ayant justifié le recours à la taxation sont invoqués pour l'empêcher de contester le résultat de la taxation. Or, le contribuable ne pourrait pas être « *puni* » deux fois, d'abord pour l'insuffisance de sa comptabilité et une deuxième fois par le résultat de la taxation de revenus. En outre, l'appelante considère qu'une carence de la preuve ne pourrait lui être reprochée, au motif qu'elle a soumis en cause une « *étude de rentabilité* » établie par un restaurateur-traiteur réputé, laquelle devrait valoir comme commencement de preuve et pourrait valablement être approfondie par l'expert dont la nomination est sollicitée. Elle ajoute qu'elle aurait déjà indiqué dans son recours de première instance en quoi les bases de calcul seraient erronées et que l'exigence de produire d'ores et déjà un avis détaillé d'un professionnel reviendrait à multiplier les coûts d'expertise dans la mesure où cet avis unilatéral n'aurait pas été accepté à lui seul sans l'avis d'un expert commis par le juge.

Selon l'appelante, l'institution d'une expertise se justifierait encore par les réductions successives des majorations retenues par le réviseur sans que les modes de calcul afférents aient été détaillés avec des documents à l'appui. Ainsi, pour l'année 2006, la majoration des recettes serait passée de … € lors de la première présentation des résultats de la révision en juin 2008 à … €, correspondant à une augmentation de 9% des recettes en numéraire, dans le premier projet de rapport, à … €, correspondant à une majoration de 6% desdites recettes, dans le deuxième projet de rapport pour finalement être fixée à … €, correspondant à une majoration de 2%, dans le rapport de révision définitif. Ces importantes variations dans le calcul des majorations de recettes seraient incompréhensibles et remettraient ces mêmes majorations en question à défaut d'explications et de preuves documentaires à leur appui soumises en cause.

Par rapport d'abord aux critiques de l'appelante visant l'évolution des majorations de recettes à travers les projets successifs du rapport de révision pour aboutir à des majorations largement réduites retenues dans le rapport final, il y a lieu de constater que ces réductions progressives trouvent leur explication exclusive dans les augmentations successives du montant admis en déduction du total des marchandises achetées du chef de distributions de marchandises au personnel. Ainsi, si ce montant était de (… + … =) …€ dans le premier projet de rapport, il a été augmenté de .. € additionnels dans le rapport final. Or, ces montants ajoutés au niveau des déductions des marchandises achetées trouvent au niveau des recettes taxées un impact amplifié par l'application de la marge bénéficiaire pondérée admise de 460% et les réductions successives des majorations de recettes correspondent exactement au résultat de ces prises en compte successivement augmentées des marchandises distribuées au personnel. En outre, le premier projet de rapport avait fixé les majorations arrondies retenues comme redressements de recettes à 6% des seules recettes en numéraire déclarées, tandis que le rapport définitif les a fixé à 2% des recettes globales déclarées, solution s'expliquant par la suppression encore contenue dans le premier projet de rapport d'une référence à un risque de fraude plus élevé concernant les recettes en numéraire. Contrairement aux allégations afférentes de l'appelante, ces variations des majorations de recettes trouvent donc une explication logique et ce en faveur du contribuable et ne sauraient partant être légitimement mises en avant pour remettre en question le résultat du rapport de révision.

En ce qui concerne ensuite le contenu de l'« *étude de rentabilité* » établie par un restaurateur-traiteur et soumise en cause par l'appelante à l'appui de sa demande en nomination d'un expert indépendant, il convient de relever que cette étude retient pour le restaurant exploité par l'appelante une moyenne de « *food cost* » i.e. un taux d'engagé de marchandises moyen de 22,25%, lequel correspond à une marge bénéficiaire de 449%. Or, si cette dernière se rapproche assez près de la marge bénéficiaire moyenne déclarée de 450,76% renseignée dans le rapport de révision, cette étude ne comporte aucun indice de nature à invalider les marges bénéficiaires pour les différents produits constatées

empiriquement par le réviseur lors du contrôle sur place et sur base desquelles il a dégagé la marge bénéficiaire moyenne de 466,93% encore réduite à 460% pour tenir compte de différentes remarques de la part du gérant de l'appelante.

Par voie de conséquence, l'« *étude de rentabilité* » invoquée par l'appelante ne comporte pas d'éléments suffisants pour servir d'indices à la réalité de faits dont la preuve concrète nécessiterait une expertise indépendante, par application de l'article 351 NCPC. Il en est de même en ce qui concerne les autres arguments relatifs à la validité de sa demande en nomination d'un expert indépendant utilement soumis à la Cour.

La demande de l'appelante en nomination d'un expert indépendant avec la mission de se prononcer sur les questions de déchets cuisiniers et des marges bénéficiaires est partant à écarter comme n'étant pas pertinente et le moyen afférent de l'appelante laisse d'être justifié.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est partant à rejeter comme étant non fondé, le jugement entrepris étant à confirmer en conséquence.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 26 novembre 2012 en la forme,

au fond, écarte la demande de l'appelante en nomination d'un expert indépendant comme non pertinente,

déclare l'appel non justifié et en déboute,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 4 juillet 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY   s. SCHROEDER